

Schweizer Kommentar zur Vernehmlassung

ED 75 Leases

Inhalt	Seite
1. Einleitung.....	1
2. Grundsätzliche Bemerkungen	1
3. Specific Matter for Comment 1	3
4. Specific Matter for Comment 2	4
5. Specific Matter for Comment 3	4

1. Einleitung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) wurde im 2008 durch die Eidg. Finanzverwaltung und die Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren geschaffen. Eine seiner Aufgaben besteht darin, konsolidierte Stellungnahmen der drei Schweizer Föderativebenen (Gemeinden, Kantone und Bund) zuhanden des IPSAS Boards zu erarbeiten.

Das SRS-CSPCP hat die Stellungnahme zum *ED 75 Leases* des IPSAS Boards verabschiedet.

2. Grundsätzliche Bemerkungen

Das SRS-CSPCP ist gegenüber diesem ED extrem kritisch eingestellt. Allerdings muss gesagt werden, dass auch im öffentlichen Sektor die Leasing-Verträge und somit die damit verbundenen Leasing-Verbindlichkeiten zunehmen. Das vorliegende ED schafft eine gewisse Transparenz für solche Geschäftsfälle und dies ist in Bezug auf die Schuldensituation positiv zu werten.

In der Schweiz führen die Staatsbetriebe, mit wenigen Ausnahmen, ihre Rechnung nicht nach IFRS, sondern nach nationalen, privatwirtschaftlichen Rechnungslegungsstandards; dies kann mit dem vorliegenden ED zu Problemen bei der Konsolidierung führen.

Der vorgeschlagene Standard führt zu einer unnötigen Aufblähung der Bilanz, sowohl auf der Aktiv- wie auf der Passivseite, was die Transparenz nicht positiv beeinflusst.

Die Übernahme von IFRS 16 scheint unglücklich und auch verfrüht, da das IPSASB die spezifischen Charakteristiken von Leasingverträgen im öffentlichen Sektor erst später, anhand der Antworten auf seinen Fragebogen (Request for Information, Concessionary Leases and Other Arrangements Similar to Leases) zu regeln plant. Es stellt sich die Frage, in welcher Form und zu welchem Zeitpunkt der neue Standard an die spezifischen Charakteristiken des öffentlichen Sektors angepasst werden soll. Das SRS-CSPCP ist der Ansicht, dass der Standard erst nach der Regelung der spezifischen Elemente für den öffentlichen Sektor veröffentlicht bzw. vorab als umfassender ED zur Beurteilung versendet werden sollte.

Das SRS-CSPCP befürchtet ebenfalls, dass mit der Übernahme von IFRS 16 ein deutlicher Mehraufwand für die Rechnungsführung zu erwarten ist, vor allem in der Einführungsphase. Ausserdem sind die Offenlegungsanforderungen hoch und komplex. Da IFRS 16 erst kürzlich eingeführt wurde, hätte das SRS-CSPCP gewünscht, dass das IPSASB vor der Veröffentlichung seines Leasing Standards die ersten Erfahrungen der Privatwirtschaft mit IFRS 16 abgewartet hätte. Das SRS-CSPCP macht ebenfalls darauf aufmerksam, dass sich das ED 75 zu sehr auf Sachanlagen fokussiert. Mit der fortschreitenden Digitalisierung sollte aber auch die Abgrenzung von Dienstleistungskomponenten von Software-Verträgen nicht vergessen werden.

Ausserdem stellt das SRS-CSPCP fest, dass mit der Einführung dieses Leasing-Standards buchhalterisch ein Mietvertrag einem Kaufvertrag gleichgestellt wird. Das SRS-CSPCP wünscht dazu noch Klärungen. Es befürchtet ebenfalls, dass durch die hohe Komplexität des neuen Leasing Standards die Gemeinwesen dazu verleitet werden, Umgehungsstrategien zu entwickeln.

Die Schweizer Vernehmlassungsantwort zum ED 64 ist immer noch gültig; das SRS-CSPCP erlaubt sich deshalb, seine Kommentare/Antworten zu diesem ED hier nochmals aufzuführen:

Grundsätzliche Bemerkungen zum ED 64

Das SRS-CSPCP stellt fest, dass im vorgeschlagenen ED die Symmetrie zwischen Leasinggeber (LG) und Leasingnehmer (LN) in Bezug auf die Verbuchung weiterhin gegeben ist. Diese Symmetrie ist sehr wichtig im Hinblick auf die Konsolidierung und auch für die Finanzstatistik. Leasingverträge sind bereits heute schon in technischer und fachlicher Hinsicht schwierig

abzubilden. Der vorliegende ED macht das Ganze allerdings noch komplexer. Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, weshalb langfristige Mietverträge buchhalterisch anders als langfristige Versicherungsverträge (executory contracts) behandelt werden. Verpflichtungen aus langfristigen Versicherungsverträgen werden in der Bilanz nicht abgebildet. Auch im Anhang wird auf diese Verträge nicht hingewiesen. Im Weiteren fragt sich das SRS-CSPCP, ob das Modell für den LG auch für langfristige Landmietverträge zweckmässig ist (z.B. ein Baurechtvertrag über 70 Jahre). Es werden unter Umständen zwei identische Vermögensgegenstände beim LG abgebildet (Liegenschaft und Forderung aus Nutzungsrecht). Das SRS-CSPCP stellt sich die Frage, ob diese Darstellung true and fair ist und als bessere Basis für Entscheidungen dient. Das SRS-CSPCP kritisiert das zu aktivierende Benütznungsrecht: hat man das Recht, dieses zu verkaufen? Das SRS-CSPCP fragt sich, welchen Zusatznutzen das neue Modell gegenüber dem bisherigen Modell nach IPSAS 13 für den öffentlichen Sektor bringt. Es ist der Ansicht, dass es keinen Zusatznutzen durch die Bilanzierung aller Mietverträge als Right-of-Use (RoU) erzielt. Vielmehr wird die Bilanz dadurch unnötig aufgebläht. Bspw. bei öffentlichen Einheiten mit einer zentralisierten Liegenschaftsverwaltung, bei der alle Staatseinheiten Mieter sind. Je nach Wahl des Abschlusses (Einzel- oder Konzernabschluss und Berechnungsbasis der Kennzahlen) wird ein anderes Bild vermittelt, was für die Stakeholder nur schwer verständlich ist.

In der Erfolgsrechnung würden statt Mietaufwendungen, Abschreibungen des RoU und Zinsen verbucht werden. Die Aussagekraft der Erfolgsrechnung wird dadurch eingeschränkt. Ebenfalls würde die Budgetdebatte erschwert werden, da diese in den öffentlichen Haushalten oftmals stark in Anlehnung an die Cash-Sicht geführt wird. Die Tatsache, dass mit den herkömmlichen Abschreibungen kein Cash-Abfluss verbunden ist, mit den Abschreibungen des RoU hingegen indirekt ein Cash-Abfluss in Form von Leasingraten, dürfte erklärungsbedürftig sein.

Das vorgeschlagene Leasingmodell verursacht sehr hohe Kosten im öffentlichen Sektor, der Nutzen gegenüber dem heutigen Modell ist aber fraglich. Das Conceptual Framework spricht von einem günstigen Kosten-Nutzen-Verhältnis. Dieses wird vom vorliegenden Vorschlag des IPSASB nicht berücksichtigt.

Das SRS-CSPCP wünscht, dass das IPSASB eine Lösung findet, die praxistauglicher und weniger komplex ist.

Falls das IPSASB beschliesst, das RoU-Modell in den künftigen Standard über Leasing aufzunehmen, empfiehlt das SRS-CSPCP, dass den Gemeinwesen eine lange Übergangsperiode gewährt wird.

Grundsätzlich ist das SRS-CSPCP einverstanden, dass die IPSAS-Normen mit denjenigen des privaten Sektors (IFRS) übereinstimmen. Dieser Grundsatz sollte aber nicht zulasten des öffentlichen Sektors gehen (siehe auch Antwort zum CP Strategy and Work Plan 2019-2023).

Specific Matter for Comment 1 (The IPSASB decided to adopt the IFRS 16 right-of-use model for lessee accounting)

Das SRS-CSPCP ist mit dem Entscheid des IPSASB nicht einverstanden. Die Gründe sind folgende:

- 1) Dieses Modell ist leichter in der Anwendung bei Mietverträgen von dezentral geführten Liegenschaften (Australien, Neuseeland). Im öffentlichen Sektor der Schweiz, aber auch in anderen Ländern werden Liegenschaften teilweise zentral verwaltet.
- 2) Für den Staat ist es aus operativer Sicht wichtig, die einzelnen Kostenarten zu kennen (z.B. Miet- bzw. Raumkosten). Dies wird in der Schweiz sehr deutlich, wenn in der Budgetdebatte die verschiedenen Kostenarten analysiert werden. Im privaten Sektor hingegen, zählt oftmals nur das Endresultat und somit nur die Gewinnausschüttung. Werden nun im öffentlichen Sektor Abschreibungen (des RoU) statt Mietkosten verbucht, verliert die Erfolgsrechnung an Aussagekraft.

- 3) *Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass der Fokus des vorgeschlagenen Modells zu stark auf der Bilanz liegt. Im öffentlichen Sektor ist jedoch die Erfolgsrechnung das zentrale Instrument zur Steuerung.*
- 4) *Wenn die Einführung dieses Modells zu komplex und aufwendig wird, besteht die Gefahr, dass die öffentlichen Gemeinwesen versuchen auf irgendeine Art diesem Standard auszuweichen oder ihn nicht zu übernehmen. Es könnte möglicherweise zu einer zusätzlichen Hürde werden, auf die IPSAS-Rechnungslegung umzustellen.*
- 5) *Es wurden schon in kleinen Einheiten Anwendungsschwierigkeiten festgestellt; es ist folglich anzunehmen, dass grössere Einheiten mit noch grösseren Schwierigkeiten bei der Anwendung rechnen müssen.*
- 6) *Der heutige IPSAS 13 zeigt die Verpflichtung aus operativem Leasing im Anhang des Leasingnehmers. Beim neuen Standard ist dies für die meisten Leasingverpflichtungen nicht mehr möglich. Dass zudem im neuen Standard die Verbindlichkeit aus nicht realisiertem Ertrag beim LG in den Passiven der Bilanz ausgewiesen werden muss, ist nur schwer verständlich.*
- 7) *Das RoU-Modell kann zu Bewertungsproblemen führen. So wird z.B. die Bestimmung der Dauer des Nutzungsrechts zur Herausforderung, wenn die Gewährung des Mietvertrages nur gesetzlich geregelt ist. Sowohl der Rechnungsführer vom LN als auch der Rechnungsführer des LG müssten hier Einschätzungen vornehmen, was politisch äusserst heikel ist. Die Entscheidungsgewalt liegt beim Gesetzgeber, d.h. dem Parlament. Hier wären Einschätzungen zwischen einem Jahr (Budgetjahr, Ausgabenbewilligung), vier Jahren (Legislaturperiode) und 150 Jahren (bisherige Nutzungsdauer) denkbar. Es wären klare Vorgaben als Entscheidungshilfe im Standard erforderlich.*

3. Specific Matter for Comment 1

Do you agree with the proposed additional implementation guidance and illustrative examples? If not, what changes would you make?

Das SRS-CSPCP ist der Meinung, dass der öffentliche Sektor mehr in diesen neuen Standard einfließen muss; seine spezifischen Probleme fehlen im Moment vollständig. Das IPSASB bemüht sich zwar mit dem angehängten Fragebogen Informationen zu bestehenden Verbuchungspraktiken beim Leasing zu nicht marktkonformen Bedingungen im öffentlichen Sektor zu erheben und plant die Herausforderungen später in den Standard einfließen zu lassen. Wie schon in den grundsätzlichen Bemerkungen aufgeführt, kommt die Verarbeitung der Antworten auf den Fragebogen (zu) spät. Die spezifischen Elemente des öffentlichen Sektors sollten von Anfang an im neuen Leasing-Standard enthalten sein. Das SRS-CSPCP bittet das IPSASB nicht zu vergessen, dass im öffentlichen Sektor die Erfolgsrechnung eine grössere Rolle spielt als die Bilanz. Im neuen Leasing-Standard sollte dies zum Ausdruck kommen. Ausserdem ist die Verbuchung auf Leasinggeber- und -nehmerseite nach IFRS 16 nicht synchron. Dies stellt ein Problem dar, falls der Einzel- und nicht der konsolidierte Abschluss betrachtet und zur Steuerung hinzugezogen wird. So würden gewisse Gebäude (z.B. Universitätsgebäude) im Einzelabschluss des Gemeinwesens mit Null ausgewiesen (LG: Finanzierungsleasing, LN: *Right of Use Asset*) und erscheinen nur in der konsolidierten Rechnung. Dieses Problem stellt sich für diverse Kantone in der Schweiz, aber auch für mehrere Länder, deren staatlichen Gebäude nicht von der Einheit genutzt werden, die sie besitzt. Die spezifische Kontroll- und Eigentumssituation wird somit nicht genügend berücksichtigt.

Das SRS-CSPCP fragt sich ausserdem, inwieweit das Kosten-Nutzenverhältnis des Rahmenkonzeptes respektiert ist. Auch die Umsetzung von Subleases scheint kompliziert.

4. Specific Matter for Comment 2

The IPSASB decided to propose the retention of the fair value definition from IFRS 16 and IPSAS 13, Leases, which differs from the definition proposed in ED 77, Measurement (see paragraphs BC43– BC45). Do you agree with the IPSASB's decision? If not, please explain your reasons. If you agree, please provide any additional reasons not already discussed in the Basis for Conclusions.

Das SRS-CSPCP ist einverstanden, die heute gültige Definition von Fair Value nach IFRS 16 und IPSAS 13 in den neuen Leasing-Standard aufzunehmen. Falls aber bei der Diskussion des Measurement-Projekts der Fair Value nach dem *Highest-and-Best-Use-Model* definiert wird, wünscht das SRS-CSPCP, dass keine nachträgliche Änderung des neuen Leasing-Standards erfolgt. Allerdings wäre auch die Unsicherheit über die zukünftig gültige Fair Value-Definition ein Grund, mit der Einführung des neuen Leasing-Standards zuzuwarten. Das SRS-CSPCP hält es für wenig zweckmässig, in der IPSAS Literatur mit zwei verschiedenen Definitionen des Fair Values zu arbeiten. Derartige Abweichungen führen bei der praktischen Umsetzung zu enormen Unsicherheiten. Häufig tendieren die Abschlussprüfer dazu, die Details aus der neuen Definition auch bei einer beibehaltenen Definition einzufordern, was aber gerade nicht gewollt ist. Zudem werden die Empfänger der Jahresrechnung verunsichert, wenn unterschiedliche Definitionen für gleiche Sachverhalte gelten. Die Transparenz und Verständlichkeit der Jahresrechnung leidet darunter.

5. Specific Matter for Comment 3

The IPSASB decided to propose to refer to both "economic benefits" and "service potential", where appropriate, in the application guidance section of ED 75 on identifying a lease (see paragraphs BC46–BC48). Do you agree with the IPSASB's decision? If not, please explain your reasons. If you agree, please provide any additional reasons not already discussed in the Basis for Conclusions.

Das SRS-CSPCP ist einverstanden damit, dass sowohl «*economic benefits*» wie auch «*service potential*» zur Identifizierung eines Leasings herangezogen werden. Dies entspricht der üblichen Definition eines Vermögenswertes in der IPSAS-Literatur.

Lausanne, 7. Mai 2021